jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2013/6/27 2009/15/0219

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2013

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §512;
ABGB §514;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des H S in B, vertreten durch die Concin & Partner Rechtsanwälte GmbH in 6700 Bludenz, Mutterstraße 1a, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 6. November 2009, Zl. RV/0312-F/07, miterledigt RV/0313-F/07, RV/0317-F/07 und RV/0379-F/09, betreffend

u. a. Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2007 und Folgejahre, zu Recht erkannt:

Spruch

Der Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der nichtselbständig tätige Beschwerdeführer ist Alleineigentümer einer Liegenschaft samt darauf befindlichem Einfamilienhaus. Nachdem seine Mutter, zu deren Gunsten ein Fruchtgenussrecht an der genannten Liegenschaft verbüchert war, aus dem Gebäude ausgezogen war, wurde dieses renoviert und ab September 2004 vermietet, wobei nunmehr der Gattin des Beschwerdeführers zunächst mündlich und schließlich mit schriftlicher, mit Dezember 2005 datierter Vereinbarung das Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde.

Die genannte Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin hat folgenden Inhalt:

"I.

Herr (Beschwerdeführer) ist Eigentümer des Einfamilienhauses (Adresse). Dieses Haus wurde mit einem Aufwand von EUR 16.283,46 im Jahr 2004 saniert und ab 01.09.2004 vermietet.

II.

Herr (Beschwerdeführer) räumt seiner Ehegattin das Fruchtgenussrecht an obiger Liegenschaft bis inkl. 2014 ein.

Danach verlängert sich das Fruchtgenussrecht jeweils für 1 Jahr, sofern keine Kündigung erfolgt.

III.

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erfolgt entgeltlich.

Frau (Ehefrau des Beschwerdeführers) leistet jährlich eine Zahlung in Höhe von EUR 3.263,35 EUR, welche die Abschreibung und 1/10 der Sanierungskosten decken soll (EUR 1.635,00 AfA, EUR 1.628,35 1/10 Sanierungskosten).

Sofern der Vermieter zu weiteren Sanierungskosten verpflichtet ist, wird Frau (Ehefrau des Beschwerdeführers) diesen Abgeltungsbetrag jährlich um ein weiteres Zehntel erhöhen.

Diese Zahlungen sind zu Ende des Jahres (Monat Dezember) zu leisten.

Eine grundbücherliche Sicherstellung des Fruchtgenussrechtes wird nicht vereinbart.

IV.

Eine sofortige Auflösung dieser Vereinbarung tritt im Fall der Ehescheidung, Auflösung der ehelichen Gemeinschaft oder Tod einer Vertragspartei ein."

Aufgrund einer mit Vereinbarung vom 21. Mai 2007 erteilten Einwilligung zur Einverleibung wurde im Grundbuch das Fruchtgenussrecht zugunsten der Gattin sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen.

Im Zuge einer am 8. Mai 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend das Jahr 2005 rechnete der Prüfer die Einkünfte aus der Vermietung der in Rede stehenden Liegenschaft (4.601,58 EUR) abweichend von der erklärungsgemäß erfolgten Veranlagung nicht der Gattin, sondern dem Beschwerdeführer zu.

Begründend wurde dazu im Betriebsprüfungsbericht im Wesentlichen ausgeführt, es seien zumindest jene Publizitätserfordernisse zu erfüllen, die im Zivilrecht bei Verträgen zwischen Fremden Standard seien, um Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anerkennen zu können. Aus steuerrechtlicher Sicht sei ein Mindestmaß an Publizität daher nur dann erfüllt, wenn die Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten auch im Grundbuch eingetragen worden sei.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Betriebsprüfers und setzte - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - die Einkommensteuer 2005 abweichend von der Erklärung des Beschwerdeführers fest. Darüber hinaus setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2006 sowie die Einkommensteuervorauszahlungen für 2007 und Folgejahre unter Außerachtlassung der Fruchtgenussvereinbarung fest.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Festsetzungen Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde u. a. die Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2007 und Folgejahre ab.

Begründend führte sie aus, im Zusammenhang mit Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht habe der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, dass Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 die Übertragung der Einkunftsquelle sei. Fruchtgenuss im Sinne des § 509 ABGB sei das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entstehe durch die Verbücherung (§ 481 ABGB). Daher müsse der übereinstimmende Parteiwille auf die Verbücherung gerichtet sein, sonst könne nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen.

Eine solche zivilrechtliche Fruchtnießung im Sinne der §§ 509 ff ABGB an einem Bestandobjekt entspreche zwar grundsätzlich auch dem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. Aufgrund der im Einkommensteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise genüge allerdings die bloße rechtliche Begründung der Fruchtnießung nicht; es müssten vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden. Andererseits könne aber auch aus dem Umstand, dass - wie nach dem hier gegebenen Inhalt der Vereinbarung vom Dezember 2005 -

der Wille der Vertragsparteien nicht auf die Verbücherung gerichtet gewesen sei und damit vorerst nur ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet worden sei, nicht abgeleitet werden, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommen könnte.

Ausschlaggebend sei für die Zurechnung der Einkünfte vielmehr, dass der Fruchtgenussberechtigte am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte. Weiters sei erforderlich, dass ein dem Fruchtgenussrecht ähnliches obligatorisches Recht für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position eingeräumt werde, wobei ein Zeitraum von zehn Jahren in der Regel als ausreichend angesehen werden könne. Die Vereinbarung vom Dezember 2005 sei auf 10 Jahre abgeschlossen und sehe eine Auflösung nur in den unter Punkt IV angeführten wichtigen Gründen vor. Auch sei den obgenannten Erfordernissen entsprechend der Mietvertrag mit dem bisher einzigen Mieter von der Gattin des Beschwerdeführers unterzeichnet und die Miete auf ein ihr zuzurechnendes Konto geflossen.

Nicht abgeleitet werden könne aus den vorgelegten Unterlagen jedoch, dass die Fruchtnießerin - wie vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung gefordert (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2009, 2006/13/0166) - die ihr nach den §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten getragen habe.

Nach § 511 ABGB habe der Fruchtnießer ein Recht auf den vollen, sowohl gewöhnlichen als auch ungewöhnlichen Ertrag. Als reiner Ertrag könne nach § 512 ABGB nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibe; der Fruchtnießer übernehme also alle Lasten, welche zur Zeit der bewilligten Fruchtnießung mit der dienstbaren Sache verbunden gewesen seien, mithin auch die Zinsen der darauf eingetragenen Kapitalien. Auf ihn entfielen alle ordentlichen und außerordentlichen von der Sache zu leistenden Schuldigkeiten, insofern sie aus den während der Dauer der Fruchtnießung gezogenen Nutzungen bestritten werden könnten; er trage auch die Kosten, ohne welche die Früchte nicht erzielt würden. § 513 ABGB verpflichte den Fruchtnießer, die dienstbare Sache in dem Stande, in welchem er sie übernommen habe, zu erhalten und aus dem Ertrage die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen. Werde dessen ungeachtet der Wert der dienstbaren Sache bloß durch den rechtmäßigen Genuss ohne Verschulden des Fruchtnießers verringert, so sei er dafür nicht verantwortlich.

Die Vereinbarung vom Dezember 2005 enthalte keine Regelung betreffend die Lastentragung. Einzig aus Punkt III gehe hervor, dass die Fruchtnießerin, sofern der Vermieter zu weiteren Sanierungskosten verpflichtet sei, den zu leistenden Abgeltungsbetrag jährlich um ein weiteres Zehntel erhöhe. Dies wiederum lasse nur den Schluss zu, dass mit der Bezeichnung "Vermieter" der zivilrechtliche Eigentümer gemeint sei und damit allfällige Sanierungskosten den Beschwerdeführer träfen, wäre doch sonst nicht erklärbar, weshalb die Fruchtgenussberechtigte diesfalls höhere Abgeltungsbeträge zu leisten haben sollte.

Folglich habe die Fruchtnießerin aber nicht die Lasten im Sinne des § 513 ABGB zu tragen. Auch sei nicht erkennbar, dass die Gattin des Beschwerdeführers tatsächlich alle weiteren im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden Aufwendungen getragen habe. Abgesehen davon, dass die vorgelegte Gebührenabrechnung der Gemeinde nicht die beschwerdegegenständlichen Jahre, sondern das Jahr 2008 betreffe und die mit dieser in Rechnung gestellten Wasser- und Kanalgebühren laut Punkt 3.3 des Mietvertrages vom Mieter zu tragen seien, sei diesbezüglich ebenso wie hinsichtlich der an die Gattin adressierten Rechnung betreffend eine Boilerreparatur über 158,40 EUR kein Zahlungsbeleg oder sonstiger Nachweis betreffend den Zahlungsfluss vorgelegt worden. Aus den (nicht lückenlos) vorgelegten Kontoauszügen gehe neben Barabhebungen, Abflüssen betreffend einen Dauerauftrag "Ansparung" sowie den Überweisungen an den Beschwerdeführer aufgrund der Fruchtgenussvereinbarung nur eine Zahlung vom 15. Dezember 2006 in Höhe von 180 EUR an den steuerlichen Vertreter hervor; für eine Überweisung über 186 EUR am 28. Dezember 2007 sei kein Zahlungsgrund angeführt.

Dass aber weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Bestandsobjekt angefallen seien, ergebe sich schon daraus, dass nach Punkt 3.5 des Mietvertrages die Kosten für die Feuer-, Sturm- , Leitungswasser- und Gebäudehaftpflichtversicherung sowie die Grundsteuer vom Vermieter getragen würden und in den online eingereichten Abgabenerklärungen für das Jahr 2006 neben Instandhaltungskosten von 296,40 EUR sonstige Werbungskosten in Höhe von 3.887,37 EUR und für das Jahr 2007 Werbungskosten in Höhe von 3.908,62 EUR geltend gemacht worden seien, wovon jeweils nur 3.263,35 EUR auf die an den Beschwerdeführer geleisteten Abgeltungszahlungen entfielen. Gerade im Hinblick auf den Vorhalt der belangten Behörde und das von der Rechtsprechung stets geforderte Kriterium der Lastentragung wäre es Sache des Beschwerdeführers gewesen, die

Tragung der Aufwendungen durch seine "fruchtgenussberechtigte" Gattin in unzweifelhafter Weise zu belegen. Mangels solcher Nachweise und angesichts der Regelung betreffend die Abgeltung von Sanierungskosten könne daher in freier Beweiswürdigung nicht von einer tatsächlichen Tragung der Lasten im Sinne der §§ 512 und 513 ABGB durch die Fruchtnießerin und damit auch nicht von einer Übertragung der Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann im Rahmen der Beweiswürdigung als erwiesen angenommen und damit anerkannt werden könnten, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiesen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169, mwN).

Allein die Unterzeichnung des (einzigen) Mietvertrages bzw. die Vorlage einer an die Gattin des Beschwerdeführers adressierten Rechnung würden jedoch nicht schon eine ausreichende Publizität aufzuzeigen vermögen. Darüber hinaus spreche aber das Fehlen einer Regelung über die Lastentragung in der schriftlichen Vereinbarung des Fruchtgenussrechts "in offenkundiger Weise" sowohl gegen einen klaren Inhalt als auch die Fremdüblichkeit der Vereinbarung, denn unter Fremden sei die Frage, wer die mit dem Bestandsobjekt zusammenhängenden Aufwendungen zu tragen habe, essentiell. Weiters gehe aus der Vereinbarung nicht hervor, was unter den Begriff der in Punkt III angesprochenen "Sanierungskosten" falle, inwieweit Erweiterungen oder Umbauten etwa zum Zweck der Erzielung höherer Mieteinnahmen zulässig seien, wer sonstige Investitionen zu tätigen habe und inwieweit solche allenfalls abzugelten seien. Auch insoweit könne von einer klaren und fremdüblichen Vereinbarung keine Rede sein.

Folglich sei der in Rede stehenden "Fruchtgenussvereinbarung" auch im Hinblick auf die an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gestellten Anforderungen die steuerliche Anerkennung zu versagen und die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie den Vorauszahlungsbescheid 2007 als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/13/0012).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht iSd ABGB sind grundsätzlich originäre Einkünfte des Berechtigten (vgl. z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 51; Hofstätter/Reichel, Tz 76 zu § 2 EStG 1988. Der Fruchtgenussberechtigte muss dazu jedoch auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen usw.; vgl. § 512 f ABGB) tragen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 4. März 1986, 85/14/0133, 0134, VwSlg 6082/F, vom 25. Jänner 1993, 92/15/0024, und vom 28. November 2007, 2003/14/0065).

Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall eine Übertragung der Einkunftsquelle im Wesentlichen mangels ausreichender Regelung betreffend die Lastentragung verneint. Dazu hat sie insbesondere auf Punkt III der Vereinbarung verwiesen, wonach in dem Fall, dass der zivilrechtliche Eigentümer zu weiteren Sanierungskosten verpflichtet sei, die Fruchtnießerin den zu leistenden Abgeltungsbetrag jährlich um ein Zehntel dieser Sanierungskosten erhöhe.

Dass die Zahlung laufender Kosten in der Vereinbarung nicht ausdrücklich abgebildet ist, ist jedoch für sich genommen nicht schädlich, denn diese Verpflichtung ergibt sich bereits aus dem auf die Vereinbarung anwendbaren dispositiven Zivilrecht und damit letztlich daraus, dass der Beschwerdeführer seiner Ehegattin gemäß Punkt II "das Fruchtgenussrecht" eingeräumt hat (vgl. Hofmann in Rummel, ABGB3 I (2000) § 512 Rz 1). Dass der Parteiwille hinsichtlich der Lastentragung Abweichungen vom zivilrechtlichen Typus der §§ 512 ff ABGB intendierte, ist aus der Vereinbarung nicht erkennbar. Auch hat die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen, wonach sich eine solche Abweichung aus den tatsächlichen Verhältnissen ergebe.

Ebenso ist auf das dispositive Zivilrecht des ABGB zu verweisen, wenn die belangte Behörde das Fehlen von Regelungen über die Zulässigkeit von "Erweiterungen und Umbauten" rügt (vgl. dazu §§ 514 bis 516 ABGB).

Schließlich spricht auch die Regelung des Punktes III nicht gegen eine ausreichende Verpflichtung zur Lastentragung durch die Fruchtgenussberechtigte. Mit diesem Vertragspunkt übernimmt sie die Kosten der vor der Fruchtgenusseinräumung vorgenommenen Sanierung. Darüber hinaus verpflichtet sie sich zur Übernahme von weiteren Sanierungskosten im Ausmaß von 1/10 pro Jahr, sofern der Eigentümer zu weiteren Sanierungen verpflichtet sein sollte. Eine solche Verpflichtung des Eigentümers kann sich aus § 514 ABGB ergeben. Dabei geht die vertragliche Vereinbarung - wie die Beschwerde zu Recht aufzeigt - über § 514 ABGB hinaus, der für den Fall von Bauführungen des Eigentümers lediglich eine Zinslasttragung des Fruchtnießers im Ausmaß der dadurch verbesserten Fruchtnießung verlangt (vgl. Spath in Schwimann/Kodek, ABGB4 II (2012) §§ 514 - 516 Rz 2). Dies erklärt die ausdrückliche Verankerung der Regelung in der Vereinbarung. Daraus kann sohin kein Schluss gegen eine ausreichende Verpflichtung zur Lastentragung gezogen werden.

Die belangte Behörde stützt ihre Entscheidung auch darauf, dass es insofern an der tatsächlichen Durchführung der getroffenen Vereinbarung mangle, als die Ehefrau des Beschwerdeführers die Aufwendungen, die von ihr zu tragen gewesen wären, nicht tatsächlich gezahlt habe. Weil der Beschwerdeführer keine Zahlungsbelege über die angefallenen Aufwendungen oder einen sonstigen "Nachweis über den Zahlungsfluss" vorgelegt habe, nehme die belangte Behörde nämlich in freier Beweiswürdigung an, dass es nicht zu einer tatsächlichen Tragung der Lasten im Sinne der §§ 512 und 513 ABGB durch die Fruchtgenussberechtigte gekommen sei. Diese Beweiswürdigung der belangten Behörde hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht stand:

Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 4. September 2009 aufgefordert, bekannt zu geben, wer die angefallenen Aufwendungen getragen hat, und die entsprechenden Belege, "insbesondere Rechnungen" vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung hat der Beschwerdeführer bekannt gegeben, dass seine Ehefrau die Aufwendungen getragen habe. Zugleich hat er an die Ehefrau adressierte Kostenvorschreibungen bzw. Rechnungen vorgelegt. Da der Vorhalt der belangten Behörde nicht auf die Beibringung von Nachweisen über den Zahlungsfluss abgezielt hat, durfte die belangte Behörde aus dem Umstand, dass mit der Vorhaltsbeantwortung keine (vollständigen) Zahlungsbelege beigebracht wurden, nicht darauf schließen, die Ehefrau des Beschwerdeführers hätte die Aufwendungen nicht tatsächlich getragen, zumal auch kein Hinweis dafür besteht, dass es der Beschwerdeführer gewesen wäre, der die Lasten getragen hat.

Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 27. Juni 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009150219.X00

Im RIS seit

18.07.2013

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at